



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **ATEK s. r. o.**, se sídlem Svitavská 1599/66, Moravská Třebová, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2021, č. j. 14330/21/5200-11433-710862, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. 2. 2022, č. j. 52 Af 39/2021 - 84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **povinen** uhradit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 12 342 Kč k rukám jejího zástupce advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 27. 4. 2017 dodatečný platební výměr, č. j. 956366/17/2806-50522-603917, kterým podle § 147 a 143 odst. 1 a 3 daňového řádu, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Na základě daňové kontroly, kterou správce daně u žalobkyně provedl, neuznal žalobkyni nárok na odpočet nákladů na průmyslový výzkum a vývoj, jež se týkal jejích konkrétních projektů na vývoj dílů pro automobilový

průmysl, a to ve smyslu § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „ZDP“).

[2] Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně žalovaný zamítl podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43206/18/5200-11435-712486. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), jíž krajský soud vyhověl a rozsudkem ze dne 21. 11. 2019, č. j. 52 Af 52/2018 - 80, rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[3] Žalovaný doplnil dokazování podle obsahu závazného právního pokynu krajského soudu a podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu rozhodnutím ze dne 20. 4. 2021, č. j. 14330/21/5200-11433-710862, částečně změnil rozhodnutí správce daně tak, že uznal určité částky jako daňově účinné náklady kontrolovaného zdaňovacího období. Ostatní kontrolní zjištění správce daně vedoucí k doměření daně potvrdil.

[4] Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí žalovaného opětovně bránila žalobou u krajského soudu. Mimo jiné v žalobě namítala, že žalovaný nesprávně posoudil otázku definice pojmu *zahájení řešení projektu výzkumu a vývoje*, na základě čehož žalovaný nesprávně dovodil, že projekty výzkumu a vývoje žalobkyně (dále „projekt VaV“ či jen „projekt“) nebyly schváleny před jejich řešením. Žalovaný rovněž údajně nesprávně posoudil otázku absence prvku odstraňování technické nejistoty řešení projektů. Dále žalobkyně žalovanému vytkla, že v rozporu se zákonem nepřistoupil k ustanovení znalce ve smyslu § 95 odst. 1 daňového řádu.

[5] Krajský soud napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V rozsudku uvedl, že žalovaného svým předchozím rozsudkem ve věci zavázal, aby vymezil pojem *zahájení řešení projektu VaV*, a následně aby vyhodnotil skutečnosti svědčící o včasnosti či opožděnosti vyhotovení projektů VaV v dané věci. Žalovaný pojem *zahájení řešení projektu VaV* vymezil tak, že jím nejsou jen činnosti, které jsou *de facto* opravdu výzkumem a vývojem, ale i ty činnosti, které s těmito výzkumně-vývojovými činnostmi úzce souvisí, např. analytické práce, studie proveditelnosti, odhad ceny a doby dodání. Žalobkyně podle žalovaného tyto činnosti provedla již před schválením projektu. Nelze tedy podle žalovaného akceptovat, aby byl žalobkyni přiznán odpočet na projekt VaV, který byl již před svým schválením fakticky částečně vyřešen.

[6] Krajský soud s tímto výkladem nesouhlasil. Podle něj je stěžejní posouzení otázky, zda činnosti, které jsou *zahájením řešení projektu VaV*, obsahují ocenitelný prvek novosti a je při nich odstraňována technická nejistota. Je přitom třeba vycházet ze závěru judikatury, podle níž je správce daně povinen ustanovit znalce ve smyslu § 95 odst. 1 daňového řádu, pokud jsou pro posouzení přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty relevantní „důkazní prostředky technické povahy“ [rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 - 119, publ. pod č. 3273/2015 Sb. NSS (dále jen „rozsudek 10 Afs 24/2014“)], k jejichž odbornému posouzení je třeba technických znalostí. V situaci žalobkyně sice byly před nominací prováděny různé odborné činnosti nutné pro zpracování cenové nabídky, podle závazného právního názoru v předchozím

pokračování

rozsudku ve věci však vyjednávání o ceně se zákazníkem nelze považovat za realizaci projektu VaV. V těchto jednáních musí mít žalobkyně relevantní podklady, které mohou být výsledkem určitých odborných činností. Ze zjištění správce daně však neplyne, že by v případě žalobkyně byl v těchto odborných činnostech přítomen ocenitelný prvek novosti a prvek odstraňování technické nejistoty. Podle krajského soudu navíc správce daně toto sám zjistit nemohl, neboť k tomu nemá potřebné odborné znalosti. Tuto otázku může s jistotou zodpovědět pouze znalec.

[7] Dále krajský soud uvedl, že žalobkyně předložila správci daně technickou dokumentaci v německém jazyce. Pokud byla tato dokumentace nutná k co nejúplnějšmu zjištění rozhodných skutečností, měl správce daně trvat na jejím přeložení do českého jazyka. Jestliže překlad cizojazyčné listiny nepožadoval a následně odepřel její řádné důkazní zhodnocení z důvodu, že nebyla přeložena do češtiny, jde o postup, který není v souladu se zásadami správy daní a zkracuje práva daňového subjektu. Krajský soud uzavřel, že otázka odstraňování technické nejistoty a přítomnosti ocenitelných prvků novosti v rámci řešení projektů VaV bude v daném případě vyžadovat komplexní znalecké posouzení.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalobkyně a repliky stěžovatele

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel v první řadě namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z jeho odůvodnění není zřejmé, proč v posuzované věci považuje argumentaci stěžovatele týkající se výkladu *zahájení řešení projektu VaV* za nedůvodnou (srov. odst. [6] výše), ačkoli tentýž senát téhož soudu v rozsudku ze dne 9. 12. 2020, č. j. 52 Af 40/2019 - 104 (dále jen „věc 52 Af 40/2019“), aproboval závěr, který stěžovatel zastává v tomto případě. Konkrétně krajský soud v daném rozsudku vyložil, že *„zahájením řešení projektu VaV není toliko samotný výzkum a vývoj, ale i činnosti, které s výzkumně-vývojovou činností úzce souvisí. (...) [p]ojem ‚zahájení řešení projektu‘ je nutno vnímat šířeji než jen jako výkon činností, které v sobě zahrnují ocenitelný prvek novosti. S touto stěžejní úvahou správců daně stran prospektivnosti posuzovaných projektů výzkumu a vývoje se krajský soud ztotožňuje,“* (srov. blíže odst. 25 daného rozsudku). Stěžovatel má za to, že krajský soud postupoval libovolně, čímž porušil princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci i související princip právní jistoty.

[10] Stěžovatel dále trvá na svém dosavadním vymezení pojmu *zahájení řešení projektů VaV*, tedy že jím nejsou jen činnosti, jež jsou fakticky výzkumem a vývojem, ale i ty činnosti, které s těmito výzkumně-vývojovými činnostmi úzce souvisí, jako analytické práce, studie proveditelnosti, také odhad ceny i doby dodání, či utvoření představy o časové a cenové náročnosti. Bez těchto činností by žalobkyně nemohla odhadnout cenu a dobu dodání, jež následně uvedla do nabídek předložených svému zákazníkovi.

[11] Na podporu tohoto závěru stěžovatel poukazuje na výpovědi svědků, které provedl s ohledem na závazný právní názor uvedený v prvním rozsudku krajského soudu v této věci. Z nich vyplývá, že výzkum a vývoj v dané situaci byl sice zahájen po nominaci,

tj. získání zakázky, ale ještě před nominací prováděla žalobkyně různé odborné činnosti nutné pro zpracování cenové nabídky. Konkrétně šlo o předběžnou analýzu rizik, určení předpokládaného stroje pro výrobu produktu nebo odhad nákladů. Dále stěžovatel odkazuje na skutkové okolnosti, které podle něj potvrzují, že žalobkyně před schválením projektu provedla činnosti, které úzce souvisely s činností v rámci výzkumu a vývoje (jde zejména o obsah uzavřené smlouvy o vývoji se zákazníkem žalobkyně a obsah komunikace mezi stranami).

[12] Stěžovatel má dále za to, že závěr krajského soudu je rozporný s účelem odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje. Jejím smyslem je poskytnout motivaci, aby daňový subjekt nad rámec běžné výrobní činnosti vynaložil náklady na vytvoření nových a inovativních postupů, čímž podstupuje riziko, že se mu náklady nevrátí. Toto riziko zákonodárce vyvážil tím, že mu umožnil náklady vynaložené na projekt VaV odečíst podruhé. Podmínkou pro to je povinnost před zahájením řešení projektu písemně vymezit jeho cíle a postupy. Smyslem této časové podmínky je zabránit spekulativnímu a účelovému uplatňování odpočtu v závislosti na rozhodnutí poplatníka. Jinak by mohl uplatňovat daňové zvýhodnění taktéž na projekty, které by zahájil i bez ohledu na toto daňové zvýhodnění a u kterých by tak toto zvýhodnění bylo nadbytečné.

[13] Stěžovatel nesouhlasí s tím, aby bylo možné *de facto* kdykoliv během činnosti výzkumu a vývoje schválit písemný dokument, který za projekt VaV označí jen doposud neuskutečněné postupy navazující na již uskutečněné činnosti směřující k těmto cílům. Takovým umělým rozdělením by se vyprázdnil prvek prospektivnosti projektu VaV. Proto nelze akceptovat, aby žalobkyně mohla uplatnit odpočet k projektům VaV, které před schválením projektů fakticky řešila tím, že prováděla analytické práce, studie proveditelnosti, odhad ceny a doby dodání, tj. činnosti, které s výzkumně-vývojovou činností, resp. konkretizací záměru projektů úzce souvisí. Z činnosti žalobkyně plyne, že byla ochotna podstoupit riziko související s projekty VaV i bez daňového zvýhodnění, a až dodatečně se snaží o jeho získání v okamžiku, kdy daňové zvýhodnění už nemůže sloužit svému motivačnímu účelu.

[14] Krajský soud shora sdělil (srov. odst. [6] výše), že v případě žalobkyně byl stěžovatel povinen ustanovit znalce, neboť sám nemá odborné znalosti k zjištění, zda byl v odborných činnostech před schválením projektu přítomen ocenitelný prvek novosti a zda v nich došlo k odstraňování technické nejistoty. Stěžovatel k této povinnosti namítá, že ač respektuje závěry rozsudku 10 Afs 24/2014, domnívá se, že v posuzované situaci, za jím proponovaného výkladu *zahájení řešení projektu VaV*, nutnost ustanovit znalce nevznikla. Podle jeho názoru totiž správce daně a stěžovatel mají pro posouzení, zda byl v odborných činnostech před schválením projektu přítomen ocenitelný prvek novosti a zda v nich došlo k odstraňování technické nejistoty, dostatečné znalosti, kompetenci a erudici. K posouzení naplnění formální podmínky pro uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 5 ZDP v podobě splnění podmínky *zahájení řešení projektů před jejich schválením* není třeba odborných znalostí, které má znalec. Stěžovatel uvádí, že z rozsudku 10 Afs 24/2014 neplyne povinnost správce daně vždy ustanovit znalce k posouzení věcných podmínek projektu VaV (tj. k posouzení, zda projekt splňuje podmínky přítomnosti ocenitelného prvku novosti a zda v něm došlo k odstraňování technické nejistoty). Tím spíše nemá tuto povinnost pro posouzení formálních podmínek.

pokračování

Akceptováním závěru krajského soudu by navíc správce daně v případech obdobných tomuto musel za účelem zhodnocení splnění formální podmínky prospektivnosti projektu VaV vždy *ipso facto* ustanovit znalce. Takový postup nemá oporu v judikatuře, podle níž splnění formálních podmínek projektu VaV posuzuje správce daně, a pokud formální podmínky nejsou dány, je nadbytečné hodnotit věcné podmínky.

[15] K výtce krajského soudu týkající se neprovedení důkazu technickou dokumentací v německém jazyce (srov. odst. [7] výše) stěžovatel opět odkazuje na judikaturu, podle níž je při nesplnění formálních podmínek nadbytečné zabývat se splněním věcných požadavků. Dále stěžovatel uvádí, že podle judikatury správních soudů není důvodem pro zrušení rozhodnutí správního orgánu jakékoli pochybení, nýbrž jen taková vada řízení, která by ohrozila meritorní zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud nelze dovodit, že by výrok byl stejný, i kdyby k vadě řízení nedošlo. Podle stěžovatele krajský soud nevážil, zda pochybení stěžovatele týkající se neprovedení důkazu technickou dokumentací dosáhlo takové intenzity, aby způsobilo nezákonnost rozhodnutí stěžovatele. K tomu stěžovatel doplňuje, že nosný důvod pro nepřiznání nároku na odpočet spočíval v nesplnění formální podmínky podle § 34 odst. 5 ZDP. Tento důvod by obstál i v případě, kdyby se dopustil nadepsané vady řízení.

[16] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí se stěžovatelovým výkladem pojmu *zahájení řešení projektů VaV* a trvá na tom, že je nelogický a že závěr napadeného rozsudku je v tomto ohledu správný a souladný s dosavadní judikaturou. Žalobkyně poukazuje také na sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 10. 4. 2019, č. j. 31318/19/7100-40110-013213, které zaujalo stejný názor jako napadený rozsudek. Žalobkyně upozorňuje, že výklad stěžovatele je neudržitelný i proto, že ZDP vyžaduje, aby daňový subjekt před zahájením řešení výzkumu a vývoje sestavil projekt s určitými náležitostmi. K jejich zjištění (např. doby řešení nebo předpokládaných výdajů) musí provést určité přípravné úkony. Bez těchto úkonů projekt zhotovit nelze. K otázce svědeckých výpovědí žalobkyně sděluje, že všichni svědci uvedli, že výzkum a vývoj žalobkyně zahájila vždy až po nominaci a že je třeba při hodnocení výpovědí zohlednit, že byly provedeny s časovým odstupem osmi let od prokazovaných skutečností, jelikož k jejich provedení stěžovatel přistoupil až po vydání prvního zrušujícího rozsudku ve věci. K tvrzení stěžovatele o možném umělém rozdělení činnosti na fázi před a po schválení projektu VaV žalobkyně uvádí, že z napadeného rozsudku neplyne, že by daňový subjekt mohl *de facto* kdykoliv schválit projekt VaV. Tato námitka se tak míjí s obsahem napadeného rozsudku.

[17] Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, žalobkyně má za to, že závěry odkazovaného rozsudku ve věci 52 Af 40/2019, nelze aplikovat na posuzovaný případ, neboť jsou odrazem odlišných skutkových okolností. Žalobkyně rovněž rozporuje námitku stěžovatele, že má on i správce daně dostatečné odborné znalosti, aby v tomto případě nemusel ustanovovat znalce. Stěžovatel jednak postupoval v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a jednak se mýlí, pokud tvrdí, že při akceptaci postupu krajského soudu by musel vždy v obdobných případech ustanovit znalce. Takovou povinnost ustálená judikatura neukládá. K poslední námitce týkající se závěru, že je nadbytečné zkoumat splnění věcných požadavků, pokud nejsou naplněny formální požadavky projektu VaV, žalobkyně sděluje, že se stěžovatel ve svém rozhodnutí

věcnými podmínkami již zabýval a jejich splnění posuzoval. Závěrem navrhl kasační stížnost zamítnout.

[18] Z následných četných doplnění kasační stížnosti a replik účastníků vyplývá, že po vydání napadeného rozsudku stěžovatel pověřil správce daně doplněním dokazování a zpracováním znaleckého posudku, v němž znalec dospěl k závěru, že žalobkyně realizovala činnosti, které lze podřadit pod výzkum a vývoj, neboť u nich existovala počáteční technická nejistota a obsahují ocenitelný prvek novosti. Z posudku také plyne, že řešení nebylo známo v době sjednání zakázek se zákazníky žalobkyně. Na podkladu doplněného dokazování stěžovatel vydal rozhodnutí ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17588/23/5200-11433-706478, kterým změnil rozhodnutí správce daně tak, že uplatněný nárok na odpočet výzkumu a vývoje v plném rozsahu uznal jako oprávněný. Dále stěžovatel upozornil, že desátý senát zdejšího soudu vydal dne 4. 8. 2023 rozsudek č. j. 10 Afs 12/2021 - 75, jímž zamítl kasační stížnost proti rozsudku ve věci 52 Af 40/2019 (dále jen „rozsudek desátého senátu“). Desátý senát v rozsudku popsal, že řešením projektu VaV nejsou jen činnosti, které jsou přímo výzkumem a vývojem, ale také činnosti, které s těmito činnostmi úzce souvisí. Stěžovatel má na základě tohoto názoru desátého senátu za to, že Nejvyšší správní soud přisvědčil jeho argumentaci v tomto případě.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Podle § 34 odst. 5 ZDP „[p]rojektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména (...) dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; (...).“

[22] Podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu „[s]právce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá.“

III. a) K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

pokračování

[23] Nejvyšší správní soud se v rámci vypořádání kasačních námitek nejprve zaměří na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Platí totiž, že v případě existence vad stanovených v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[24] Z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za (ne)správné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)důvodnou (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76). Rozhodnutí, které je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, obsahuje takové vady skutkových zjištění, které utvářejí rozhodovací důvody, typicky tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je dále takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srov. např. rozsudky NSS ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[25] Námitkou nepřezkoumatelnosti stěžovatel míří na to, že tentýž senát krajského soudu ve skutkově podobné věci (srov. odst. [25] rozsudku ve věci 52 Af 40/2019) přisvědčil argumentaci, kterou stěžovatel nyní zastává. V posuzovaném případě však krajský zaujal názor, který je od jeho předchozího závěru odlišný (srov. odst. [6] výše), aniž by se vypořádal s protichůdným posouzením nadepsaného rozsudku. Stěžovatel rovněž upozornil, že úvahu krajského soudu v rozsudku ve věci 52 Af 40/2019 aproboval rozsudek desátého senátu zdejšího soudu.

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že vytýkaná vada řízení nepředstavuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud odůvodnil, proč považoval argumentaci stěžovatele za mylnou a nepřiléhavou. Ze spisu krajského soudu ani z kasační stížnosti rovněž nevyplývá, že by krajský soud rozhodl na základě nezjišťovaných skutečností či neprovedených důkazů. V tomto smyslu tak nelze s námitkou stěžovatele souhlasit.

[27] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že obsah námitek stěžovatele lze podřadit pod jinou vadu řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci

samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K této vadě řízení musí Nejvyšší správní soud přihlídnout i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Nejvyšší správní soud v obecné rovině konstatuje, že z ustálené judikatury Ústavního soudu vyplývá, že je porušením principů právní jistoty a předvídatelného rozhodování, jakož i práva na spravedlivý proces účastníka řízení, pokud soud ve věci, která se po skutkové i právní stránce ve svých podstatných rysech shoduje s jinou již rozhodnutou věcí, rozhodne v odlišně, aniž by změnu svého postoje přesvědčivým způsobem odůvodnil, opíraje se přitom o akceptovatelné racionální a objektivní důvody (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. I. ÚS 1663/16, publ. pod č. 230/2016 USn., ze dne 3. 9. 2014, sp. zn. I. ÚS 4793/12, publ. pod č. 162/2014 USn. nebo ze dne 26. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 296/01, publ. pod č. 145/2002 USn.)

[29] Pokud stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek je projevem libovůle krajského soudu, neboť nerespektoval principy právní jistoty a předvídatelnosti rozhodnutí, Nejvyšší správní soud s tímto názorem nesouhlasí. Lze přisvědčit, že rozsudek desátého senátu nevyhověl kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ve věci 52 Af 40/2019. Zároveň však výslovně uvedl, že „*se vymezením pojmu ‚zahájení řešení projektu‘ zabýval již žalovaný (...) a krajský soud též v nyní napadeném rozsudku vyšel ze svého předchozího názoru uvedeného v bodu [24] rozsudku č. j. 52 Af 18/2016 - 181, že ‚schválením písemného vypracování projektu VaV pověřenou osobou, ve kterém zpracovatel vytyčí základní cíle, metody, plánované výdaje projektu VaV a další zákonem stanovené základní údaje, je řešení projektu VaV zahájeno‘*“. Dále desátý senát uvedl, že „*[o]d výše definovaného zahájení řešení projektu VaV z hlediska vzniku nároku na odpočet je třeba rozlišovat faktické zahájení prací na řešení projektu, které je třeba i ve smyslu pokynu D-288 chápat širěji než jen jako výkon činností, které v sobě zahrnují ocenitelný prvek novosti. S tímto výkladem finančních orgánů a krajského soudu (bod [25] napadeného rozsudku) NSS souhlasí a konstatuje, že finanční orgány ani nepostupovaly v rozporu s pokynem D-288 či jinými předpisy (srov. odst. [71] a [72] daného rozsudku; zvýraznění doplněno).*“

[30] Desátý senát tak v uvedeném rozsudku upravil úvahu krajského soudu plynoucí z rozsudku ve věci 52 Af 40/2019: pojem *zahájení řešení projektu VaV* odpovídá okamžiku schválení písemného vypracování projektu VaV se všemi náležitostmi; vymezení činností výzkumu a vývoje jakož i dalších aktivit, které s nimi úzce souvisí (jako jsou analytické práce, odhad doby dodání, ceny atp.), koresponduje s pojmem *faktické zahájení prací na řešení projektu*. Jestliže krajský soud ve věci 52 Af 40/2019 uvedl, že „*zahájením řešení projektu není jen samotný výzkum a vývoj, ale i činnosti, které s výzkumnou a vývojovou činností úzce souvisí,*“ nevyložil pojem *zahájení řešení projektu VaV* vyčerpávajícím způsobem, nýbrž v kontextu skutkových okolností daného případu. Nelze totiž odhlédnout od toho, že ve věci 52 Af 40/2019 správce daně prokázal, že „*žalobkyně započala práce na projektu ještě před jeho zpracováním a schválením*“ (srov. odst. [25] daného rozsudku), neboť v daném případě „*nebylo předem jisté, zda bude mít realizace konkrétní zakázky podobu řešení projektu VaV, anebo se bude jednat o prostou výrobní činnost*“, a „*projekt VaV proto stěžovatelka vždy zhotovila až v situaci, kdy dospěla k rozhodnutí, že bude výzkum nebo vývoj realizovat, resp. co bude jeho cílem*“ (srov. odst. [67] rozsudku desátého senátu). Konkrétně tehdejší stěžovatelka uvedla, že „*v některých případech (...) došlo k náběhu hodin konstruktérů ještě před založením projektu,*“ přičemž předmětem činnosti těchto

pokračování

pracovníků bylo mj. zpracování „*prvotního návrhu možného řešení pro zadavatele*“ (srov. odst. [68] rozsudku desátého senátu).

[31] Pokud tak tehdejší stěžovatelka ještě před schválením projektu prováděla činnosti, které naplňovaly věcné podmínky výzkumu a vývoje, pak těmito činnostmi skutečně vyloučila prvek prospektivnosti dotčených projektů (srov. odst. [65] předposlední věta rozsudku desátého senátu). Podle názahu krajského soudu v tehdejší věci šlo fakticky o *zahájení řešení projektu VaV před jeho schválením*, bylo však vhodné kategorie *schválení projektu a faktického zahájení prací na jeho řešení* od sebe terminologicky oddělit. K tomu přistoupil až desátý senát. Jestliže v posuzované věci napadený rozsudek určuje, že „*činnosti, které jsou zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje*“ musí obsahovat „*ocenitelný prvek novosti a je při nich vyjasňována výzkumná nebo technická nejistota*“ (srov. odst. [30] napadeného rozsudku), je zjevné, že krajský soud rozdíl mezi oběma kategoriemi sám vnímá. To ostatně plyne i z jeho dalšího poznatku, že pokud by v odborných činnostech, které daňový subjekt provádí ještě před schválením projektu, aby si opatřil relevantní podklady pro vyjednávání a tvorbu projektu, „*byl přítomen ocenitelný prvek novosti a prvek odstraňování technické nejistoty, bylo by možno uvažovat o závěru, že projekty výzkumu a vývoje byly zahájeny před jejich schválením*“ (srov. odst. [31] rozsudku).

[32] Je tak třeba uzavřít, že krajský soud ve věci 52 Af 40/2019 sice vyložil pojem *zahájení řešení projektu VaV* odlišně od definice v napadeném rozsudku, obsahově však význam termínu *zahájení řešení projektu VaV* v tehdejší věci odpovídal smyslu pojmu *faktické zahájení prací na řešení projektu*. To výslovně dovedl v následném přezkumu tehdejšího rozsudku desátý senát zdejšího soudu. Jednalo se přitom o dílčí pochybení krajského soudu, které se však, jak je popsáno shora, nepromítlo do zákonnosti jeho následných rozhodnutí v obdobných věcech, neboť krajský soud mezi oběma kategoriemi zjevně bezpečně rozlišuje. Tato jednotlivá dílčí nedokonalost rozsudku krajského soudu ve věci 52 Af 40/2019 nemohla založit stěžovateli legitimní očekávání a právní jistotu, že v posuzovaném případě krajský soud rozhodne stejně. Stěžovatel si navíc jakožto žalovaný v tehdejší věci musel být dobře vědom toho, že skutkové okolnosti věci 52 Af 40/2019 se významně liší od posuzovaného případu. Správce daně totiž aktuální žalobkyni neprokázal, že by před schválením projektu prováděla činnosti, které by samy o sobě naplnily ocenitelný prvek novosti a byla by při nich odstraňována technická nejistota.

[33] Nelze tak přisvědčit stěžovateli, že krajský soud vydáním napadeného rozsudku a neodůvodněním změny svého postoje oproti rozsudku ve věci 52 Af 40/2019 zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces. Posuzované případy se totiž od sebe skutkově relevantně odlišují a krajský soud obsahově svůj právní názor nezměnil. Nejedná se tak o vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

III. b) K dalším kasačním námitkám

[34] Stěžovatel má dále za to, že je správný jeho výklad pojmu *zahájení řešení projektů VaV* oproti definici, se kterou se ztotožnil krajský soud. Nejvyšší správní soud opět poukazuje na rozsudek desátého senátu, který tento pojem vykládá souladně s názorem

napadeného rozsudku. Činnosti, které stěžovatel ve své definici vyjmenovává a které by podle něj měly rovněž spadat pod pojem *zahájení řešení projektů VaV*, je třeba podřadit pod termín *faktické zahájení prací na řešení projektu* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017 - 44, odst. [29]). Je však třeba zároveň odlišit činnosti, které představují *faktické zahájení prací na řešení projektu*, ale nenaplnují věcné podmínky výzkumu a vývoje, tedy neobsahují ocenitelný prvek novosti a není při nich odstraňována technická nejistota, od činností, které již věcné podmínky výzkumu a vývoje naplňují. Do druhé kategorie spadají např. činnosti, které vykonával daňový subjekt v případě řešeném rozsudkem desátého senátu (srov. odst. [30] výše), tedy výzkumně-vývojové činnosti, a to i před schválením projektu. Do prvně uvedené kategorie lze zařadit činnosti, které mohou mít určitý stupeň odbornosti, ale které (dosud) nenaplnují věcné podmínky výzkumu a vývoje. Typicky půjde o předběžné analytické práce, vyjednávání o smlouvě se zákazníkem, odhad doby a ceny dodání atp. Logicky do druhé kategorie nemohou náležet činnosti, kterými si daňový subjekt pouze obstarává informace, jež musí vnést do projektu před jeho schválením.

[35] V tomto případě se stěžovatel snaží vyložit, že do druhé kategorie náleží i činnosti z první skupiny, aniž by se vypořádával s výše uvedenou úvahou. Akceptováním názoru stěžovatele by se daňový subjekt dostal do paradoxní situace: pro vytvoření projektu a splnění nároku na odpočet daně by musel naplnit formální podmínky podle § 34 odst. 5 ZDP; pokud by je však chtěl naplnit a získat potřebné informace, které musí v projektu uvést, už tímto získáváním by porušil podmínku prospektivnosti, neboť by začal fakticky řešit projekt před jeho schválením. Taková úvaha není rozumná ani správná. Naopak, je třeba se přiklonit k interpretaci, kterou použil desátý senát zdejšího soudu, který svým rozsudkem korigoval závěry rozsudku krajského soudu ve věci 52 Af 40/2019.

[36] Pokud se stěžovatel domnívá, že existují skutkové okolnosti prokazující, že žalobkyně před schválením projektu prováděla aktivity, které úzce souvisely s činností v rámci výzkumu a vývoje, Nejvyšší správní soud tento názor nerozporuje. Podstatné však je, zda při těchto činnostech žalobkyně naplnila věcné charakteristiky výzkumu a vývoje ve smyslu závěrů rozsudku 10 Afs 24/2014. To nevyplývá ani z rozhodnutí stěžovatele, z napadeného rozsudku, ani z kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že by se na základě popsaných a zrekapitulovaných svědeckých výpovědí ukázalo, že by aktivity žalobkyně před schválením projektu obsahovaly ocenitelný prvek novosti a byla při nich odstraňována technická nejistota. Obdobně takový závěr zřetelně neplyne ani z dalších činností, které stěžovatel žalobkyni vytýká.

[37] Nejvyšší správní soud stejně tak nemůže přisvědčit námitce, že by daňový subjekt mohl *de facto* kdykoliv během své činnosti schválit písemný projekt, kterým za výzkum a vývoj označí jen doposud neuskutečněné postupy navazující na již provedené činnosti směřující k těmto cíli. Především, takový závěr z napadeného rozsudku neplyne. V obecnosti lze s takovým argumentem souhlasit, avšak v nastalé situaci není zřejmé, co jím stěžovatel sleduje. Takováto argumentace by byla racionální např. v případě 52 Af 40/2019, kdy správce daně prokázal, že ještě před schválením projektu tehdejší daňový subjekt činil úkony, které naplňovaly věcné podmínky výzkumu a vývoje. V posuzované věci však takový postup z provedených skutkových zjištění nevyplývá.

pokračování

[38] Stěžovatel má za to, že v tomto případě nebyl přes závěry judikatury povinen ustanovit znalce ke zjištění, zda odborné činnosti před schválením projektu naplnily věcné podmínky výzkumu a vývoje. Odkazuje přitom na rozsudek 10 Afs 24/2014, z něž vyplývá, že „[s]právce daně zpravidla nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi k posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje. Jsou-li tyto důkazy pro věc relevantní, je povinen ustanovit znalce dle § 95 odst. 1 daňového řádu.“ Stěžovatel dovozuje, že se v projednávaném případě toto pravidlo neuplatní, neboť správce daně i on sám mají pro posouzení, zda byl v odborných činnostech před schválením projektu přítomen ocenitelný prvek novosti a zda v nich došlo k odstraňování technické nejistoty, dostatečné znalosti, kompetenci a erudici. Jde totiž o zhodnocení naplnění formální podmínky projektu VaV, které náleží do kompetence správce daně, resp. stěžovatele.

[39] Nejvyšší správní soud ani s tímto závěrem nemůže souhlasit. Je vhodné upozornit, že § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanoví, že správce daně *může* ustanovit znalce k prokázání skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Citovaný rozsudek NSS však dovedl, že v případě potřeby technických znalostí k posouzení „důkazních prostředků technické povahy“ správce daně *zpravidla* tyto znalosti nemá. V takovém případě má *povinnost* ustanovit znalce (odst. [33] a násl. citovaného rozsudku).

[40] V této věci je Nejvyšší správní soud názoru, že k posouzení naplnění věcných podmínek výzkumu a vývoje v rámci automobilového průmyslu neměli stěžovatel ani správce daně dostatek odborných znalostí, aby mohli tuto otázku erudovaně posoudit. Výroba a vývoj plastových a pryžových výrobků a montáže komplikovaných celků pro automobilový průmysl představují evidentně odborný předmět činnosti daňového subjektu, který je natolik technický a specifický, že nelze rozumně očekávat dostatečnou erudici správce daně ani stěžovatele k posouzení odborných otázek. K posouzení naplnění věcných podmínek výzkumu a vývoje byl proto správce daně povinen ustanovit znalce. O nedostatečných odborných znalostech stěžovatele týkajících se dané věci svědčí i to, že ve svém rozhodnutí reaguje na danou námitku obecně tak, že správce daně postupoval v souladu se základními zásadami správy daní a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (srov. odst. [166] rozhodnutí stěžovatele; obdobně např. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38, odst. [40]).

[41] Pokud jde o dílčí argumentaci, že správce daně nemá povinnost ustanovit znalce k posouzení naplnění formálních podmínek projektu VaV a že v podobných případech by za přijetí výkladu krajského soudu musel k posouzení naplnění formálních podmínek znalce ustanovit vždy, je takový názor podle Nejvyššího správního soudu zavádějící, a tím pádem chybný. Posouzení splnění formálních a věcných podmínek projektu VaV, resp. výzkumu a vývoje samotného, je otázkou právní, nikoli skutkovou, a její zhodnocení nenáleží znalci, nýbrž stěžovateli, potažmo správním soudům. Nejvyšší správní soud nedávno vyslovil, že znalecké posudky mohou „brát svou roli (...) při hodnocení materiální stránky projektu. Nemohou však zpravidla sloužit k odstranění „formálních“ vad projektu,“ (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2023, č. j. 1 Afs 89/2023 - 69, odst. [33]). Pokud má však správce daně za to, že daňový subjekt prováděl výzkumně-vývojové činnosti

před schválením projektu a je-li k posouzení, zda došlo k naplnění věcných podmínek výzkumu a vývoje, třeba vyhodnotit „důkazní prostředky technické povahy“, je z logiky věci nezbytné, aby i činnosti proběhlé před schválením projektu hodnotil na základě posudku ustanoveného znalce.

[42] Dospěl-li tak v tomto případě správce daně, resp. stěžovatel k názoru, že žalobkyně prováděla aktivity výzkumu a vývoje před schválením projektu a bylo-li nezbytné ke zhodnocení naplnění věcných podmínek výzkumu a vývoje posoudit „důkazní prostředky technické povahy“, byl správce daně, popřípadě stěžovatel povinen znalce rovněž zavázat ke zhodnocení činnosti žalobkyně před schválením projektu k prokázání svého tvrzení. Tímto je vypořádána i poslední kasační námitka, podle níž se stěžovatel nemusel zabývat otázkou splnění věcných podmínek výzkumu a vývoje, pokud nebyly podle něj dány formální podmínky projektu. Správce daně, resp. stěžovatel měl naopak naplnění věcných podmínek vyhodnotit spolu s posouzením otázky prospektivnosti na základě vypracovaného znaleckého posudku ustanoveného znalce.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí přísluší právo na náhradu nákladů řízení.

[45] V řízení o kasační stížnosti byla žalobkyně zastoupena advokátem, který sepsal jedno vyjádření ke kasační stížnosti a celkem čtyři doplnění tohoto vyjádření. Nejvyšší správní soud podotýká, že druhé a čtvrté doplnění vyjádření pouze rekapitulovala dosavadní argumentaci žalobkyně, případně ji jen marginálně obohacovala. První a třetí doplnění vyjádření pak reagovala na vývoj skutkových okolností po vydání napadeného rozsudku a sdělovala zdejšímu soudu, že v dané věci ustanovil správce daně znalce a že na základě jeho znaleckého posudku rozhodl stěžovatel tak, že žalobkyní uplatněný nárok na odpočet výzkumu a vývoje v plném rozsahu uznal jako oprávněný.

[46] Lze konstatovat, že *„předmětem náhrady nákladů řízení mohou být jen účelně vynaložené náklady,“* jimiž jsou *„i náklady na zastoupení advokátem (...), a to do výše určené podle advokátního tarifu, která se odvíjí od počtu úkonů právní služby. Některé úkony právní služby lze při rozhodování o náhradě nákladů řízení vyloučit z důvodu, že nejde o účelně provedený úkon právní služby, a to s ohledem na jeho obsah nebo okolnosti, za nichž byl učiněn. Často bývá za neúčelný úkon právní služby považováno sepsání repliky nebo jiného navazujícího vyjádření, pakliže nepřináší pro věc nic nového, nebo sepsání samostatného návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě, ačkoliv návrh mohl být již součástí žaloby,“* (srov. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol., Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, právní stav k 31. 5. 2019, dostupné v systému ASPI, k § 60 odst. 1.)

[47] S ohledem na nadepsané, podle Nejvyššího správního soudu nevynaložila žalobkyně náklady na druhé a čtvrté doplnění vyjádření účelně. Právní zástupce žalobkyně tak učinil celkem tři úkony právní služby, za které mu náleží odměna v celkové výši 9 300 Kč, k níž

pokračování

je třeba připočíst 900 Kč na paušální úhradu hotových výdajů. To vše v souladu s § 7 bodem 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Výše odměny za zastupování a náhrady nákladů řízení činí celkem 10 200 Kč. Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, tato částka se proto zvyšuje o 21 % DPH (2 142 Kč). Celková náhrada nákladů řízení tedy představuje částku 12 342 Kč a stěžovatel je povinen ji žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce v lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 19. dubna 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu